ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18471.000947/2006-33
CÓPIA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	18471.000947/2006-33
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.219 – 1ª Turma**
Sessão de	3 de fevereiro de 2016
Matéria	IRPJ E CSLL
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LIBRA TERMINAL 35 S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

CARACTERIZAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Quando a capitulação legal é feita de forma equivoca, na descrição dos fatos são colacionados elementos que corroboram esse equívoco, a defesa apresenta argumentos para afastar o enquadramento legal trazido, os julgadores de primeira e segunda instância exaram suas decisões em torno desse enquadramento legal, resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por unanimidade de votos e, no mérito, negado provimento ao recurso por maioria de votos, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Adriana Gomes Rego.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, Andre Mendes De Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Maria Teresa Martinez Lopez e Carlos Alberto Freitas Barreto.

CÓPIA

Relatório

Por bem descrever os fatos, repito trechos do relatório da decisão recorrida, que interessam a este julgamento:

> *Libra Terminal 35 S/A sofreu autos de infração relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendário de [...] e 2002.*
>
> *Os lançamentos resultam da verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, e de outras irregularidades apuradas pelo fisco, [...].*
>
> *[...].*
>
> *A fiscalização glosou, também os valores de [...] R$ 3.247.879,25, relativos a materiais de construção aplicados em obra de reforma na estrutura dos terminais no Porto de Santos-CODESP, adquiridos em quantidades que configuram reformas em tais benfeitorias, e que foram deduzidos indevidamente como despesa operacional.*
>
> *[...].*
>
> *A impugnação tempestiva apresentada pela empresa inaugurou o litígio, julgado pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro. Por maioria de votos, a Turma afastou a glosa das despesas que, no entender da fiscalização, deveriam ter sido ativadas, e manteve integralmente o restante da exigência.*
>
> *Foi interposto recurso de ofício.*

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, à unanimidade de votos, negou provimento aos recursos voluntário e de ofício. Proferiu-se o Acórdão nº 101-96.724, de 2008, assim ementado:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Anos-calendário: 2001 e 2002*
>
> *Ementas: [...].*
>
> *[...].*
>
> *BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDO COMO DESPESA.*
>
> *Não caracterizada a infração pelo fisco, não prospera a glosa das despesas contabilizadas.*
>
> *[...].*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recurso voluntário e de ofício negados.

A negativa de provimento do recurso de ofício por aquele Colegiado teve o seguinte fundamento:

> *A matéria submetida à revisão necessária corresponde à glosa sobre valores contabilizados como despesas, que a fiscalização entendeu que deveriam ter sido ativados.*
>
> *As despesas glosadas se referem a materiais de construção adquiridos para os reparos e instalações necessários à manutenção do pátio dos terminais. Considerou a fiscalização que a aquisição foi em quantidades que configuram reformas em tais benfeitorias.*
>
> *A decisão deve ser confirmada pelas bem lançadas razões da ilustre Relatora.*
>
> *Como com muita lucidez ponderou a Relatora, o fato de a fiscalização não ter trazido aos autos nada que permita a identificação, mínima que seja, do "quantum" que seria acrescido à vida útil dos bens em que foram utilizados os respectivos materiais adquiridos, aliada à resumida descrição do fato, impossibilita a avaliação da necessidade de ativação.*
>
> *Nego provimento ao recurso de ofício.*

Ciente da decisão que negou seguimento aos recursos, a contribuinte apresentou recurso especial, tendo o presidente da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes negado seguimento ao pedido.

O sujeito passivo apresentou, ainda, agravo, para o qual, em sede de reexame, foi negado seguimento pelo presidente da CSRF.

A Fazenda Nacional, também cientificada, insurgiu-se contra a decisão que não acolheu o recurso de ofício relativo à exoneração de crédito tributário lançado em decorrência da glosa de bens do permanente deduzidos como despesa, interpondo recurso especial de divergência.

Ao analisar o pleito, o presidente da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes deu-lhe total seguimento.

Cientificada desse fato, a contribuinte apresentou suas contrarrazões, arguindo que o material de construção adquirido em grande quantidade destinou-se a custos de obras de manutenção e reparos nos terminais do Porto de Santos, que tiveram como finalidade recuperar o piso dos terminais de carregamento, descarregamento e armazenagem de contêineres, e outros equipamentos e materiais danificados pela manipulação de contêineres.

Pontua que a atividade portuária de carregamento, descarregamento e armazenagem de contêineres demanda serviços de manutenção e que os materiais adquiridos para esses fins não têm como finalidade aumentar a vida útil de bens e que, se assim o fosse, poderiam ser ativados para posterior depreciação. Afirma tratar-se de despesas de conservação e manutenção, que podem ser deduzidas no próprio exercício em que foram realizadas.

Invoca o art. 845 do RIR, para corroborar seu entendimento pela ilegalidade de lançamentos de ofício com fundamento em simples presunções não autorizadas em lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Afirma que prestou esclarecimentos e declarações lastreados em sua contabilidade e que apresentou diversos documentos, dentre os quais notas fiscais e comprovantes de pagamento, pugnando pela reversão da glosa, independentemente da atuação do Fisco na comprovação do prolongamento da durabilidade dos bens em exame.

Termina por pedir a manutenção da decisão recorrida, não apenas em razão da não comprovação dos elementos necessários à ativação dos valores discutidos, mas, por ter demonstrado, por laudo técnico elaborado por empresa de engenharia, que se trata de despesa de manutenção destinada apenas a assegurar o adequado funcionamento do piso do Terminal 35, não incorrendo no prolongamento de sua vida útil.

Consta, ainda, dos autos acórdão de decisão judicial proferida em recurso de apelação em que a contribuinte recorreu de sentença que julgou pela ilegitimidade passiva da Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, denegou a segurança requerida para o fim de cancelar os créditos tributários referentes a IRPJ e CSLL apurados e exigidos em auto de infração originário deste processo administrativo.

A apelação foi improvida, tendo-se, por unanimidade, rejeitado as alegações preliminares e, por maioria, negado provimento ao mérito da apelação.

Os presentes autos foram a mim distribuídos por sorteio, em conformidade com o art. 49, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isto, conheço do especial.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à ativação ou não de gastos havidos com material de construção civil, adquirido em grande quantidade, e que foram considerados, pela recorrida, como correspondendo a despesas de conservação, reparo ou manutenção de instalações.

Entendeu a decisão recorrida que, nesse caso, haveria, por parte da fiscalização, o ônus de comprovar o acréscimo de vida útil do imóvel em que foram utilizados os respectivos materiais adquiridos.

Insurge-se a Fazenda Nacional contra esse entendimento, indicando, como divergente, o Acórdão nº 103-23.017, de 2007, cuja ementa é do seguinte teor:

> *BENS DE NATUREZA PERMANENTE. REGISTRO DOS DISPÊNDIOS COMO DESPESAS.*
>
> *Procede a glosa de valores contabilizados como despesas que, por [se] referirem a obras de construção civil, deveriam ser registrados no ativo permanente.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O voto condutor do referido acórdão assim se manifestou quanto a essa questão (destaque do original):

> *Quanto aos demais valores, a autoridade fiscal entendeu que deveriam ser ativados em função da classificação sob a rubrica "obras civis". Apesar da inexistência de comprovação específica quanto ao aumento de vida útil do bem, a recorrente admitiu que os valores se referiam a reformas (fl. 1004), mais especificamente "recomposição de instalações de esgotamento de água e detritos" (fl. 1.138).*
>
> *Nesse caso, entendo que os dispêndios não podem ser considerados simples despesas de conservação ou manutenção. Pelo exame do Anexo 17 (fls. 392/394), constata-se que se referem à aquisição de significativa quantidade de material de construção. O posicionamento deste Colegiado é claro:*
>
> A aquisição de grande quantidade de material de construção para aplicação em imóvel próprio descaracteriza a sua destinação para simples conservação e pequenos reparos. Os gastos devem ser ativados para posterior depreciação, não se identificando como despesas operacionais, pois a vida útil das benfeitorias ultrapassa o período de um ano. (Ac. 1º CC 105-5.521/91 - DO 27/06/91)
>
> *Especificamente no caso de reparos na rede de água e esgoto tem-se:*
>
> Benfeitorias e despesas de reparos e conservação de bens imóveis locados (reparação de rede de água e esgoto, restauração de laje do teto, pintura geral e troca de piso de cimento por azulejo), cuja vida útil supere um exercício, deverão ser ativadas para futuras amortizações. (Ac. 1º 101-74.012/83) (grifo acrescido).
>
> *Assim, em relação aos valores classificados como "obras civis", voto no sentido de negar provimento ao recurso.*

Afirma a Fazenda Nacional, em seu recurso especial, que:

> *Em sentido inverso ao entendimento exarado pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a Terceira Câmara, ao julgar caso semelhante aos dos autos, considerou procedente a glosa da dedução de valores, que, por se referirem a construção civil, deveriam ter sido ativados, independentemente da comprovação específica quanto ao aumento do prazo de vida útil.*

E mais adiante:

> *Com efeito, a aquisição de material de construção em grande quantidade, como é o caso dos autos, indica a realização de reforma e obra civis, que, independentemente do conhecimento de sua vida útil, conferem natureza de ativo permanente aos bens adquiridos e empregados nas obras realizadas.*
>
> *No caso de construção civil, as despesas não devem ser deduzidas, mas ativadas, pois se incorporam ao imóvel reformado. Sendo assim, agiu corretamente a fiscalização quando glosou as despesas referentes à aquisição de material de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

construção, que deveriam ter sido contabilizadas como bens do ativo permanente.

Entendo que procede o recurso especial da Fazenda Nacional.

No presente caso, trata-se de gastos que, totalizando o significativo montante de R$ 3.247.879,25 (três milhões, duzentos e quarenta e sete mil, oitocentos e setenta e nove reais e vinte e cinco centavos), em valores do ano de 2002, correspondem, não só a "despesa de manutenção destinada apenas a assegurar o adequado funcionamento do piso do Terminal 35", como sustenta a recorrente (contrarrazões, fls. 1.498), mas abrangem — além de serviços de recapeamento asfáltico, reparos de pavimentação, reparos do piso sextavado e pavimentação sextavada — também os seguintes serviços e materiais, respectivamente (relação de fls. 311 a 317):

I) execução de bases para suporte de portainer; serviços de fundações; medição e execução de bases de retenção; serviços elétricos; serviços de corte em piso bloco de concreto; serviços de engenharia, gerenciamento e fiscalização de obras; serviços de corte e dobra; serviços gerais; mão-de-obra e colocação de forro de PVC; e serviços de geotecnia; e

II) bases para suporte de portainer; grampos para fixação de trilhos; belgo 50 e arames; cabos elétricos para subestação; fundações com estacas, 1.320 metros lineares de fustes para estacas escavadas; racks metálicos; peças e adaptações para montagem; concreto; ferro pronto para obra; materiais elétricos para subestação; estacas pré-moldadas de concreto; blocos para reforma; blocos sextavados; blocos 10 cm para muro; barras de ferro; pisos 35 x 35; blocos aparentes; janelas e alumínios; forro de PVC para alfândega; e areia.

Tais gastos, a meu ver, deveriam ter sido ativados, pois, em face de sua quantidade e natureza, não podem ser considerados simples despesas de conservação, reparo ou manutenção de instalações, devendo ser ativados para posterior depreciação ou amortização, conforme o caso, independentemente de comprovação específica quanto ao acréscimo de vida útil do imóvel em que foram utilizados os respectivos materiais adquiridos.

Releva observar, por oportuno, que o Terminal 35 é um terminal portuário de contêineres situado no Porto de Santos, cuja concessão foi dada à recorrida pela CODESP (Companhia Docas do Estado de São Paulo), motivo pelo qual aqueles gastos deveriam ter sido ativados e amortizados pelo prazo de concessão estabelecido no respectivo contrato de arrendamento, como bem observado pela fiscalização (fls. 308).

Transcrevo, por fim, ementa e trecho do Acórdão nº 101-93.676, de 2001, citado pela fiscalização por ocasião da elaboração do Termo de Verificação (fls. 308):

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. BENS DO ATIVO DEDUZIDOS COMO DESPESAS.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas), utilizados na construção de muros de arrimo, benfeitorias e reformas, devem ser ativados, independentemente do custo unitário, tendo em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art. 43 do CC).

[...].

De longa data a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido trilhada no sentido de que os materiais de construção adquiridos em grande quantidade, por si só, denotam a destinação como realização de benfeitorias em imóveis ou para própria imobilização. Este entendimento decorre do comando expresso no artigo 43 do Código Civil, "verbis":

"Art. 43 São bens imóveis:

1- O solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II - Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, fratura, ou dano;

III - Tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade."

As obras, tais como construção de muros de arrimo, ou aplicação de pisos, revestimentos, forros, materiais elétricos e hidráulicos, ferro, concreto, areia constituem benfeitorias, que agregam valores aos imóveis e não podem ser confundidos com simples reparos ou conservação de bens e equipamentos.

Entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

[...].

Como se vê, a jurisprudência é desfavorável ao sujeito passivo, porque os dispêndios glosados não têm o caráter de reparos ou a conservação de bens, posto que foram agregados às construções como benfeitorias ou novas construções.

Durante a discussão em sessão foi arguida a insubsistência ou nulidade do lançamento em virtude de que os imóveis objeto das obras em debate não são de propriedade da autuada, mas de terceiros, pois são objeto de concessão pública, e desta forma a autuação calcada no art. 301 do RIR/1999 não poderia subsistir pois deveria estar calcada no art. 325 do mesmo diploma legal. Entendo que o argumento não está correto por dois motivos. O primeiro de ordem material e o segundo de ordem processual.

A questão de ordem material é que o ponto central da discussão é se os gastos são despesas computáveis diretamente no calculo do lucro, ou se devem ser ativadas, e, parece-me que tanto faz se o auditor disser que deveriam ser ativáveis para futura depreciação (art. 301 do RIR/1999), quanto para amortização (art. 325 do RIR/1999), porque a questão é se são despesas ou se devem ser ativadas, mesmo porque veja-se que no TVF (fls. 301) foram citados acórdão para ambos os casos, e mera omissão do artigo neste caso, do art. 325, não provocou cerceamento ao direito de defesa, que é o que poderia afastar o lançamento. Observe-se que em qualquer caso, ativo próprio ou de terceiros por concessão, a suposta despesa deveria ser ativada. Veja-se que o TVF às fls. 301 diz claramente "**A empresa deveria de ter ativado e amortizado pelo tempo de contrato.**" (a palavra utilizada é "amortizada"). Como não gera

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016
por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Ass
inado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

prejuízo à defesa do contribuinte e a acusação fiscal é clara no sentido de que não são despesas dedutíveis no exercício que foram incorridas, penso que o AI é totalmente subsistente neste ponto em debate. A seguir, transcreve-se trechos do TVF e do AI, que deixam claro este ponto (fls. 309-e, e 328-e):

Termo de Verificação Fiscal (fl. 309-e)

> *III.2. 6 Glosa de Despesas*
>
> *BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS NO EXERCÍCIO*
>
> *Materiais de Construção adquiridos em quantidades que configuram Reformas e tais Benfeitorias foram deduzidos indevidamente como Despesa Operacional, na conta 3.02.99.02.02 , no ano calendário 2002 conforme relacionado no QUADRO DEMONSTRATIVO integrante deste TERMO DE VERIFICAÇÃO.*
>
> *No quadro a fiscalização relaciona as notas fiscais que a empresa debitou no resultado do exercício como despesas, que porém pela sua natureza, descrição dos produtos aplicados no local que a empresa utiliza caracterizou uma Obra de Reforma na Estrutura dos Terminais do Porto de Santos - CODESP . A empresa deveria de ter ativado e amortizado pelo tempo de contrato. (Grifou-se).*
>
> *ACÓRDÃO 101-93.676 em 07.11.2001. I o Conselho de Contribuintes / la. Câmara/ Publicado no DOU em: 07.01.2002.*
>
> *Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados na construção de muros de arrimo, benfeitorias e reformas, devem ser ativados, independentemente do custo unitário tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art. 43 do CC).*
>
> *ACÓRDÃO 104-17.404 - I o Conselho de Contribuintes/4a. Câmara em 14.03.2000. Publicado no DOU em: 28.11.2000- BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS - Despesas de benfeitorias para adequação de imóvel de terceiros, locado por um ano, não indenizáveis, não se conceituam como inversões de capital, sendo dedutíveis quando as circunstâncias as permeiam como necessárias à manutenção da fonte produtora do rendimento.*
>
> *Valor tributável. 12/2002 - R$ R$ 3.247.879,25*
>
> *Fundamento legal para a tributação: art. 249, 275, 276, 277, 299 e parag.l0, e 301 do RIR/99 (Dec.3000/99). (Negritou-se)*

Auto de Infração (fl. 328-e):

> *002 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA*
>
> *Valores referentes aos registros que configuram Obras de Reformas do Terminal do Porto de Santos que a empresa utiliza conforme contrato firmado, porém tais valores foram deduzidos indevidamente, como despesa operacional, na conta*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *3.02.99.02.02, fato relatado no TERMO DE VERIFICAÇÃO lavrado nesta data e parte integrante desta peça. A fiscalização relaciona as notas fiscais que geraram os gastos computados no exercício través do Quadro Demonstrativo anexo a esta peça.*
>
> *Fato Gerador 31/12/2002 – 12/2002*
>
> *Valor Tributável ou Imposto R$3.247.879,2575,00*
>
> *Multa (%) 75,00*

Fica evidenciado que a acusação fiscal em si é clara em relação ao ilícito fiscal que teria sido cometido – a contabilização como despesas dedutíveis no ano-calendário de despesas incorridas que deveriam ter sido ativadas. Há o argumento da imprecisão na acusação fiscal em como deveria ter sido ativada a referida despesa – mas esta não é a questão.

Tenho que esse tipo de erro não gera nulidade do auto de infração, posicionamento que se alinha com a jurisprudência do CARF (penso que não é necessário, neste ponto, citar ou transcrever julgados neste sentido, mas veja-se, e.g., Ac. 1302001.746, 1401-001.452 e 1302-001.746).

Reitero que a questão em debate é, ou deveria ser, unicamente, o cabimento ou não da ativação de gastos com material de construção em grande quantidade e elevado montante, sendo irrelevante que, dessa ativação, fosse admissível ao sujeito passivo proceder à sua depreciação ou amortização. Não estava em jogo a questão da depreciação ou amortização daqueles gastos, além do que a forma de contabilização adotada pelo sujeito passivo é de sua livre escolha. Este é o entendimento do Parecer Normativo CST nº 347, de 1970, do qual se transcreve trecho adiante:

> *A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.*
>
> *Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.*
>
> *Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.*

A acusação remete ao *ex ante* (não dedução) e não ao *ex post* (como contabilizar corretamente), i.e, aos atos e fatos anteriores ao fato gerador (e que o informaram), e não aos fatos posteriores. Assim, sob o aspecto material do lançamento, não vejo porque inquiná-lo de erro suscetível de lhe acarretar sua insubsistência, ou mesmo nulidade.

No aspecto processual, penso que em virtude desta matéria (de que se trata de amortização e não de depreciação) não ter sido alegada pelo contribuinte durante o trâmite dos procedimentos de lançamento, e tanto na impugnação como no recurso voluntário, não poderia ser agora levantada de ofício tendo o condão de anular o lançamento.

Ainda no aspecto processual, e adotando outra linha de argumentação, tenho que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não se presta a corrigir eventuais erros, de fato ou de direito, cometidos, seja no lançamento fiscal, seja nos julgamentos de primeira ou de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

segunda instâncias, mormente quando nos termos do art. 59 Decreto-lei 70.235/72, não são suficientes para gerar nulidade.

Destaco que, com a edição do novo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, esse aspecto ficou bem evidenciado, pela exigência, constante do § 1º do art. 67 (Anexo II), de que: "Não será conhecido o recurso que não demonstrar, de forma objetiva, qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente."

Assim, quaisquer vícios formais ou materiais, porventura existentes na decisão proferida, ou mesmo no lançamento fiscal, que não gerem nulidade absoluta, não são de molde a permitir a atuação da CSRF, restrita que está, meramente, a uniformizar interpretações divergentes dadas à legislação tributária por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Do contrário, ter-se-á a CSRF exercendo o papel de terceira instância recursal, de revisora de lançamentos fiscais.

De todo modo, penso que, se aceito este argumento, a solução correta, *data venia*, seria devolver o processo à DRJ para análise da matéria, por ocorrência de supressão de instância.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora

Em que pese muito bem fundamentado o voto do i. Relator, a maioria dos membros desta Turma entendeu que a auditoria fiscal não efetuou o enquadramento legal da infração de forma correta, tipo de erro que, no sentir dessa maioria, implicou a nulidade do auto de infração por prejudicar o legítimo direito de quem se defende da acusação equivocada.

Acompanho e adoto como razões de decidir a jurisprudência deste órgão de julgamento, citada no voto vencido, a respeito da nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Contudo, toda ela é calcada no fundamento de que o erro provocado pela Fiscalização não teve o condão de induzir a defesa em equívocos. Ou, em outras palavras: quando resta demonstrado que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente a acusação fiscal e soube se defender:

> Acórdão nº 1302 - 001.746
>
> *NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.*
>
> *Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acórdão nº 1401-001.452

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a alegação de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais e o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento.

Como se explicará adiante, no caso em apreço, não foi oferecida a "ampla" oportunidade, ou "plenas condições" de defesa à contribuinte, motivo pelo qual a jurisprudência mencionada no voto vencido não tem aplicação.

Como já sobejamente colacionado, no Termo de Verificação Fiscal, o agente fiscal classificou a infração em comento como "bens de natureza permanente deduzidos como despesas do exercício", descrevendo que materiais de construção foram adquiridos em quantidades tais que configurariam reformas, benfeitorias essas que deveriam ter sido, no entender da fiscalização, ativadas para posterior amortização, e não deduzidas como despesas operacionais.

Ao tipificar a infração, a auditoria fiscal indicou, além de outros dispositivos genéricos, o art. 301 do RIR/99:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

A fim de respaldar seu entendimento a autora do feito apresentou dois acórdãos:

ACÓRDÃO 101-93.676 em 07.11.2001. I o Conselho de Contribuintes / la. Câmara/ Publicado no DOU em: 07.01.2002.

Os materiais de construção adquiridos em grande quantidade (concreto, areia, ferragens, pisos, forros e revestimentos, materiais para instalações elétricas e hidráulicas) utilizados na construção de muros de arrimo, benfeitorias e reformas, devem ser ativados, independentemente do custo unitário tendo em vista a sua utilização conjunta e incorporação ao imóvel (art. 43 do CC).

ACÓRDÃO 104-17.404 - I o Conselho de Contribuintes/4a. Câmara em 14.03.2000. Publicado no DOU em: 28.11.2000- BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS - Despesas de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *benfeitorias para adequação de imóvel de terceiros, locado por um ano, não indenizáveis, não se conceituam como inversões de capital, sendo dedutíveis quando as circunstâncias as permeiam como necessárias à manutenção da fonte produtora do rendimento.*

Ou seja, ela colacionou um acórdão que retrata bem a situação de ativar gastos com reformas, portanto, **em imóveis próprios**, para depois depreciar, e outro acórdão que trata de benfeitorias em **imóveis de terceiros, para depois amortizar**.

Já no Termo de Verificação Fiscal, informa:

> *No quadro a fiscalização relaciona as notas fiscais que a empresa debitou no resultado do exercício como despesas, que porém pela sua natureza, descrição dos produtos aplicados no local que a empresa utiliza caracterizou uma Obra de Reforma na Estrutura dos Terminais do Porto de Santos - CODESP* ***. A empresa deveria de ter ativado e amortizado pelo tempo de contrato****. (Grifou-se).*

E afirmou que "*as notas fiscais que a empresa debitou no resultado do exercício como despesas, que porém pela sua natureza, descrição dos produtos aplicados no local que a empresa utiliza caracterizou uma Obra de Reforma na Estrutura dos Terminais do Porto de Santos - CODESP*"

Ou seja, a Fiscalização diz que a empresa deveria ter **ativado e amortizado** pelo tempo de contrato, coerente com a jurisprudência colacionada para benfeitorias em imóveis de terceiros, mas colacionou também jurisprudência de bens próprios, ativados e depreciados e, o que é pior, utilizou no enquadramento legal o art. 301.

Ocorre que, na hipótese, havia um contrato de concessão permitindo a exploração, pela contribuinte, do Terminal Portuário de Santos em SP. A benfeitoria - reforma - implementada pela empresa no piso do terminal portuário **corresponde a benfeitoria feita em imóvel de terceiro** e, portanto, se subsume à hipótese do art. 325 do RIR/99, que trata de amortização:

> *Art. 325. Poderão ser amortizados:*
>
> *I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):*
>
> *...*
>
> *d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;*

Em face dessa acusação fiscal, a contribuinte se defendeu afirmando que **não se tratou de reforma**, mas um gasto com conservação que precisava ser feito de forma constante, conforme e-fls. 1.051 e seguintes do Volume 8:

> *51. Desta forma, fica mais do que claro e comprovado que o exercício da atividade da Impugnante exige a contínua realização de obras de manutenção, que objetivam tão somente*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

manter os locais de carregamento, descarregamento e manuseio de contêineres em condições de plena utilização.

52. Com base em tais considerações, demonstra-se que as obras em questão - em face das condições especiais de que se revestem - não exigem "ativação". Trata-se de despesas efetuadas com simples manutenção de bens do ativo imobilizado, que não importam em prolongamento da vida útil do bem.

...

56. As despesas glosadas - basicamente materiais e serviços utilizados para a sustentação e reparo da pavimentação do terminal portuário - tiveram por finalidade única a manutenção das condições operacionais do porto, não se destinando a modificar ou beneficiar a estrutura existente, ou mesmo, prolongar sua vida útil. Está-se diante, portanto, de despesas correntes e usuais da Impugnante, conforme comprovado pelo laudo técnico apresentado, que visam tão-somente remediar danos causados ao piso do terminal portuário em razão de sua normal utilização, que envolve o manuseio de containeres, tráfego de caminhões, guindastes e empilhadeiras, cuja atividade, apesar de regular, gera consideráveis danos em razão das condições extremas em que são exercidas e das características do piso.

Veja-se que na impugnação, a Contribuinte postula pelo enquadramento legal do art. 346 do RIR/99, argumentando justamente que **não poderia ser o art. 301:**

55. <u>É de se ressaltar, ainda, que o caso em análise não configura a hipótese prevista no artigo 301 do RIR/99, mas sim a de seu artigo 346,</u> verbis:

"Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional,as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em razão disso, a Turma Julgadora de 1ª Instância considerou que a auditoria fiscal deveria ter feito a prova do *quantum* teria sido acrescido à vida útil dos bens objeto das benfeitorias e reformas, exonerando essa parcela da exigência. Cotejou o art. 346 do RIR/99 com o art. 301 do mesmo diploma legal. Ou seja, cotejou a fundamentação legal trazida pela Fiscalização com aquele enquadramento legal trazido pelo então impugnante e ainda, o seu laudo. E concluiu que a hipótese era mesmo do art. 301 do RIR/99, mas, por uma questão de ônus da prova, afastou o lançamento no tocante a essa parte.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a Turma do CARF apenas referendou os fundamentos da decisão da DRJ. Mas ninguém discutiu o fato de se tratar de uma benfeitoria em imóvel de terceiros.

Ou seja, toda a discussão da DRJ (seguida pela Câmara *a quo*) gira em torno do art. 301 do RIR/99, quando a capitulação correta seria a do art. 325 do RIR/99. Se a capitulação estivesse equivocada, porém a descrição da Fiscalização permitisse o seu entendimento e toda a defesa e órgãos julgadores tivessem discutido o assunto sob o mesmo prisma, descaberia falar em cerceamento, que é o que a jurisprudência do CARF tem adotado. Mas não foi isso que ocorreu nos autos.

Observa-se, então, que, ao deixar de enquadrar devidamente a infração, a fiscalização **levou a defesa, a DRJ e a decisão recorrida,** a centrar a discussão se a benfeitoria representaria ou não aumento de vida útil superior a um ano.

É certo, pois, que o enquadramento legal adotado pela da auditoria fiscal na glosa efetuada, levou a contribuinte a encaminhar sua defesa em uma única direção - aumento de vida útil do bem x despesa operacional, postulando, inclusive, que a base legal correta seria a do art. 346 do RIR/99 - enquanto que, se adotado o correto enquadramento legal para a infração - art. 325 do RIR/99 - a defesa poderia ter levado suas alegações para outro rumo. Houve, portanto, claro prejuízo no direito de defesa da contribuinte, o fato de a autoridade fiscal ter feito incorreto enquadramento legal, o que implica a nulidade do lançamento, nessa parte.

Quanto aos argumentos trazidos agora pelo relator do voto vencido, de que não caberia à CSRF anular um lançamento quando eivado de nulidade, ouso discordar pois, em que pese ser atribuição precípua das turmas da CSRF julgar recursos especiais de divergência, nos casos em que resta flagrantemente demonstrado o cerceamento do direito de defesa, anula-se, sim, o ato que o ensejou.

Por oportuno esclareço que não se trata de aplicação do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois, no que tange ao cerceamento do direito de defesa, esse artigo só faz menção se a preterição desse direito foi proferida em despacho ou decisão. Trata-se, sim, de reconhecimento de direito que, na verdade, está plasmado em nosso ordenamento jurídico a partir da Constituição, sendo, portanto, um princípio constitucional.

Assim, no caso dos autos em apreço, relativamente à infração ora em análise, como a Fiscalização não capitulou os gastos como benfeitoria em imóvel de terceiro sujeita à amortização pelo tempo do contrato, nos termos do art. 325 do RIR/99, a maioria da turma julgadora entendeu caracterizado o cerceamento do direito de defesa, haja vista que restou demonstrado que a defesa e as autoridades julgadoras anteriores centraram a discussão em torno do artigo trazido pela Fiscalização, qual seja, o art. 301 do RIR/99.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em face do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da PFN.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA